

会计学博士论丛

Accounting Doctoral Dissertation Series

编辑寄语

我们在会计学广袤无垠的
大海上追逐浪花
发现了这些
闪耀着理性火花的小小贝壳
经过细细筛选
我们将
那些最具潜质的珠贝
奉献给广大读者
并期待着您的回应

陈轲 著



企业战略 成本管理研究

Research on Enterprise
Strategic Cost Management

中国财政经济出版社

F275.3

14



会计学博士论丛

企业战略成本管理研究

陈
轲
著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业战略成本管理研究/陈轲著. —北京: 中国财政经济出版社, 2001.12

(会计学博士论丛)

ISBN 7-5005-5445-1

I. 企… II. 陈… III. 企业管理: 成本管理 IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 091379 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drcc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 7.625 印张 170 000 字

2001 年 12 月第 1 版 2001 年 12 月北京第 1 次印刷

印数: 1-3 000 定价: 16.00 元

ISBN 7-5005-5445-1/F·4821

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



学术界应以总结与探索理论为己任，会计学界也不例外。会计理论研究成果的直接载体应当说是会计学术著作，而最能反映最新会计学术观点的往往是那些中青年学者的论著，会计学博士论文就是其中新鲜的、有活力的、闪耀着思想火花的论著中的一部分。时值今日，我们会计界培养了一批又一批博士生高级专门人才，他们是会计科研的新生力量并成为会计事业发展的希望。他们的创新能力强，成果产出率高，特别是在他们的博士论文中，某些观点如经深化和完善，有可能成为全新的、具有开拓性的，甚至是代表会计领域今后创新研究的学术思想。

本此初表，中国财政经济出版社会计分社的编辑策划了一套“会计学博士论丛”，将会计学术研究领域中那些具有较高理论水

平和创新意识，能在一定程度上填补会计理论的空白并与现实需要贴近、对实务操作具有指导意义的财务、会计、审计方面的，主要是博士生的理论著作收录进来，旨在弘扬会计学理论，活跃学术氛围，促进会计理论研究向纵深发展。

我考虑这套“会计学博士论丛”的出版，具有以下意义：

一、总结和反映了我国现代会计教育的最新成果

我在1995年的一篇文章（《我国会计理论研究的若干认识》）中曾经谈到，综观当今世界，既不存在会计教育落后而会计实务先进的情形，也不存在会计教育先进而会计实务落后的情形，会计教育的变革与会计实践的进步密切相关，而会计理论研究成果也很大程度上是通过会计教育转化为对实践的指导作用的。我们每年都要培养一批博士生，他们是会计教育的较高层次上的受益者，是未来的会计理论研究者，将他们在校的研究成果去粗存精、陆续出版，应当说是能够反映我国现代会计教育的最新成果的。

二、较为系统、全面地反映了当前会计学理论与实务研究发展的全貌

综观我国近年来的会计理论研究与会计理论建设情况，很难用一句话概括，学术界的评价也褒贬不一，相持不下。现今的会计学术界也是派系林立，各院校之间门户之见颇多，财经出版社将新近完成的、具有较高理论水准的博士生论文相继出版，可以说是为会计界做了一件好事，使我们不出门便可详细了解最新的会计研究动态和成果。会计是一门有史、有论、有独特的方法与技术且包罗众多分支学科的知识体系，一两本著作，难以道其万一，出一本合集，又难免只见树木、不见森



林，难以窥见会计学的动态发展，这样，出版“会计学博士论丛”不失为良策，可以使我们动态地综观与掌握当前会计学理论与实务研究发展的全貌。

三、能够活跃未来我国的会计理论研究，丰富我国的会计理论

现阶段的在校博士生一般都具有工作或实践经验，他们除具备专业知识外，在相关经济学科知识以及电脑和外语等应用技能方面远比我们那个时代丰富，他们的思想也是非常活跃的。他们在汲取了一系列会计理论研究成果的养分之后，将其充分消化、吸收，有的还能将其发展、创新，提出新的理论观点，在学术界引起争鸣。综观会计发展史，不乏事例。将这批活跃人群的思想、观点整理出版，必将有利于丰富和活跃我国的会计理论研究。

理论是社会需要的产物。我衷心希望这套“会计学博士论丛”中能不断涌现出适应当前社会需要的、推动会计理论研究向纵深发展的著作！

2001.8.9



优胜劣汰是竞争的基本法则，企业要生存、求发展，就必须加强成本管理，采取各种措施降低成本，以低于竞争对手的成本进行生产经营。因此，许多企业管理专家断言，成本管理是一座金矿，蕴藏着巨大的潜力，向成本管理要效益，是企业管理的一个重要着力点，也是企业管理的永恒课题。

战略成本管理是近 10 年来刚刚兴起的管理会计新领域，在理论和方法上还很不成熟，是需要理论界重点进行研究的一个课题。摆在读者面前的这本《企业战略成本管理研究》学术专著，是陈轲同志三年攻读博士学位期间的学习成果。这篇论著，以成本管理环境的变化为研究的逻辑起点，从基本理论和应用理论两个方面对战略成本管理理论与方法展开了全面、深入、系统的研究，在许多方面体现了作者独特的见解，取得了



很有理论创新和实践价值的研究成果。

陈轲同志在全面分析国内外相关研究资料的基础上,能准确把握研究方向,系统构思研究主题和研究方法,并能对所研究的内容进行全面、系统和深入地论证,在论证过程中既有理论分析,又有方法探讨,还有实例研究。作者关于战略成本管理的内涵、目标、特征、内容、原则和程序等基础理论问题的探讨,对建立和完善战略成本管理的基本理论框架,具有重要的理论价值;书中关于价值链分析、战略定位分析和成本动因分析的论述,对于充实成本分析方法,完善成本分析方法体系具有重要的实践价值;而作者对战略成本管理程序和方法的研究,从预测、决策、计划、控制、考核与评价等环节入手,进行了较为深入、系统的探讨,提出了不少创造性见解,这对于建立和完善战略成本管理方法体系具有重要的理论和实践价值;在该书的最后部分,作者从国有企业成本管理的未来发展出发,理论联系实际,提出了如何运用战略成本管理理论提升国有企业成本竞争力的新建议,这对于国有企业成本管理制度改革具有重要的指导意义。

本书内容新颖,论据充分,结构严谨,逻辑性强。我认为,该书所构架的战略成本管理理论与方法体系,不仅对于推动我国成本会计的理论研究,完善现代企业成本管理理论具有重要的理论意义,而且对于企业运用战略成本管理思想和方法增强成本竞争力具有重要的应用价值。当然,由于本书论述的问题在我国还缺乏实践经验,作者提出的一些观点未必正确和成熟,还需要在企业成本管理的实际工作中不断探索和应用,进一步加以改进和完善,希望广大读者多提指正意见。

陈轲同志主要从事成本会计的教学工作,能够抓住成本会



计理论的前沿课题进行研究，这必将提高其教学工作水平，使众多的学生受益，也较好地体现了以科研促教学的工作方针。想到这些，我也甚感欣慰，故乐于为之做序。

戴德明

2001年12月23日

于中国人民大学宜园



内容摘要	(1)
第 1 章 战略成本管理的历史演进	(9)
1.1 成本管理概念的解释	(9)
1.2 成本管理发展的历史回顾	(11)
1.3 战略成本管理产生的背景分析	(17)
1.4 战略成本管理的内涵分析	(29)
1.5 国内外战略成本管理研究的现状分析	(31)
1.6 当前加强战略成本管理研究的理论和现实意义	(32)
第 2 章 战略成本管理的研究框架	(38)
2.1 战略成本管理的环境	(39)



2.2	战略成本管理的目标	(47)
2.3	战略成本管理的特点	(49)
2.4	战略成本管理的内容	(52)
2.5	战略成本管理的原则	(55)
2.6	战略成本管理的程序	(59)
第 3 章	战略成本管理的分析工具	(63)
3.1	价值链分析	(64)
3.2	战略定位分析	(77)
3.3	成本动因分析	(86)
第 4 章	战略成本预测	(101)
4.1	预测与成本预测	(102)
4.2	成本预测理论与方法在战略成本管理中的 新拓展	(106)
4.3	几种主要竞争战略的成本预测分析	(111)
第 5 章	战略成本决策	(128)
5.1	概念的定位: 决策、成本决策和战略成本 决策	(128)
5.2	战略成本决策的一般模型	(131)
5.3	战略成本决策与战术成本决策的区别	(133)
5.4	影响企业战略成本决策的主要因素	(135)
5.5	战略成本决策方法分析	(137)
5.6	几种主要竞争战略的成本决策分析	(142)
5.7	战略成本决策的难度	(149)
5.8	实例分析: 战略成本预测与决策思想在企 业购并重组战略中的应用	(151)
第 6 章	战略成本计划与控制	(155)
6.1	战略成本计划	(156)



6.2	战略成本控制	(163)
6.3	战略成本计划与控制的实施需要关注的几个问题	(170)
第7章	战略成本管理业绩评价	(181)
7.1	评价、业绩评价与战略成本管理业绩评价 ..	(182)
7.2	战略成本管理业绩评价的特点	(186)
7.3	战略成本管理业绩评价的基本要求	(187)
7.4	战略成本管理业绩评价的步骤	(189)
7.5	战略成本管理业绩评价的指标体系	(194)
7.6	战略成本管理业绩评价的方法	(201)
第8章	专题研究：对国有企业成本管理未来走向的思考	(206)
8.1	国有企业成本管理的现状及原因分析	(207)
8.2	实施成本管理创新是国有企业增强竞争力的有效途径	(212)
参考文献		(221)
后 记		(227)



内容摘要

置身于当代知识经济浪潮中，我们无时无刻不感受到时代变革对经济运行和企业管理的深远影响。信息技术突飞猛进，新兴产业层出不穷，顾客需求个性化、多变化和国际化趋势的加快，使得全球性市场竞争愈演愈烈。企业为了争夺市场和生存发展的空间，就应该站在战略的高度，培育长期的竞争优势，以适应不断变化的竞争环境。也正因为如此，20世纪60年代兴起的战略管理理论已经成为企业配置资源、协调各种经营活动、完善管理体制和运行机制、形成竞争优势的强有力工具。目前，许多企业设立了诸如“战略研究部”、“企划部”、“研究开发部”等战略研究机构，战略管理成为企业管理重要的指导原则和科学方法。着眼于未来发展的企业都应该有自己的战略目标，并围绕战略目标开展业务活动，从而创造或维持



自己的竞争优势,获得经营上的成功。在以战略为中心进行管理的企业中,各种管理计划的应用和管理子系统的运行都应根据战略管理的要求进行调整。进入 20 世纪 80 年代以后,人们发现为决策者服务的会计管理活动原来所采用的方法和假设具有很大的局限性,不能适应战略管理的要求,提供的信息以及得出的分析结论往往不能为企业成功地制定和实施战略提供支持,甚至产生不利的影响。在这种背景下,作为企业管理重要组成部分的会计管理就需要按照战略管理的要求进行调整,将会计管理活动提升到战略层次,实施战略会计管理。从成本管理这一层面看,我们不仅需要拓宽传统成本管理的范围,同时要对传统成本管理的方法进行战略拓展,构建与战略管理相适应的战略成本管理方法体系。

2

本书以成本管理环境的变化为研究的逻辑起点,将战略管理理论与成本管理理论结合起来,并把前者置于基础性的地位,全面分析日益变化的竞争环境及战略管理理论在管理实践中的应用对成本管理的战略性要求,从基本理论和应用理论两个层面对战略成本管理的理论与方法展开系统研究。本书主要采用规范研究方法,定性分析与定量分析相结合,既立足于已有研究成果的归纳和总结,更着眼于成本管理的未来发展,运用前瞻性的推理方法,力求本书的研究成果能对这一会计新领域的早日成熟有所贡献。

全文共八章,可以划分为四大部分。

第一章战略成本管理的历史演进为本书的第一部分,主要研究了成本管理发展的历史进程、战略成本管理产生的背景、战略成本管理的内涵以及当前加强战略成本管理研究的理论与现实意义,明确了本书研究的出发点。

本章首先讨论了成本管理的定义,并以此为基础,对成本



管理的历史发展进程进行了研究,将其划分为四个阶段,即以事后分析利用成本信息为主的成本管理阶段、以事中控制成本为主的成本管理阶段、以事前控制成本为主的成本管理阶段和战略成本管理阶段。接着对战略成本管理产生的背景进行了分析,指出战略管理理论和方法的日益成熟以及它在企业管理实践中的广泛应用,要求我们对传统的成本管理系统进行战略意义上的拓展,构建战略成本管理理论与方法体系。然后讨论了战略成本管理的内涵,将其表述为:如何利用战略性成本信息进行战略选择,以及不同战略选择下如何组织成本管理。最后阐述了当前加强战略成本管理研究的理论与现实意义。

第二章和第三章是本书的第二部分,主要研究了战略成本管理的若干基本理论问题。

第二章研究了战略成本管理的基本理论框架,如环境、目标、特点、内容、原则、程序等。本章首先明确了战略成本管理理论框架所包括的主要内容,并指出了这些内容之间的内在逻辑关系,然后逐一进行了理论分析。从总体上讲,战略成本管理环境与传统成本管理环境既有相同之处也有不一致的方面,其内容显得更加广泛而复杂。战略成本管理目标是战略成本管理的核心内容,它由战略成本管理环境所决定,同时对战略成本管理研究框架中的其它要素构成起着指导和约束作用。战略成本管理目标就是通过战略性成本信息的提供与分析利用,以促进企业竞争优势的形成和成本持续降低环境的建立。战略成本管理的内容应分为两个方面:首先是利用战略性成本信息进行战略选择,其次是在不同的竞争战略下正确组织成本管理。战略成本管理原则是介于目标与方法之间的一个连接点,它包括一般原则和信息质量原则两个层次。战略成本管理程序是战略成本管理理论框架的重要内容,它包括五个基本步



骤,即战略成本预测、战略成本决策、战略成本计划、战略成本控制 and 战略成本管理业绩评价。

第三章研究了三种主要的战略成本分析工具,即价值链分析、战略定位分析和成本动因分析。价值链分析是一种战略性的分析工具,通过价值链分析可以从多方面揭示有关企业竞争力的成本信息,这些成本信息对于企业制定战略以消除成本劣势和创造成本优势起着非常重要的作用。不同的战略定位产生不同的企业战略,就需要不同的成本分析观和成本管理方法,由此确立的战略成本管理运行机制也存在较大的差异。只有通过战略定位分析,确定出企业的战略,才能将成本管理的具体方法针对特定的战略而进行功能展开与运用创新。在价值链分析和战略定位分析的基础上,企业能够确定其应采取的成本管理战略,但是为了进一步明确成本管理的重点,还需要进行成本动因分析,找出成本的驱动因素,以便对症下药,保证成本管理战略的有效性,更好地实现战略成本管理目标。从广义上来说,成本动因分析既包括战术层面的作业成本动因分析,又包括战略层面的成本动因分析,但是能够与企业战略相匹配的是战略成本动因分析。由于战略成本动因可以分为结构性成本动因和执行性成本动因两类,因此成本动因分析也是从这两个方面展开的。

第四章至第七章为本书的第三部分,主要研究了战略成本管理的应用理论问题。

第四章战略成本预测和第五章战略成本决策,主要研究了战略成本管理第一阶段的内容,即它如何服务于企业的战略选择。本书首先分析了什么是战略成本预测,以及它与战术成本预测的区别,指出了战略成本预测是以企业历史成本资料、现实成本管理能力和未来竞争环境的变化为依据,利用现代预测



理论和技术,确定出与企业战略相对应的未来成本水平,借以评价战略的可行性,为战略成本决策服务。战略成本预测与战术成本预测的区别主要表现在预测目的不同、预测期的时间跨度不同、预测的复杂性不同、预测方法不同、预测结果的准确性不同等方面。然后进一步分析了企业进行战略成本预测所应遵循的一般程序:确定预测的对象,选择适当的预测方法,收集预测所需要的各类信息,作出预测结果。同时强调了战略成本预测属于中长期预测,主要采取定性预测方法对未来成本水平进行测算,同时辅以适当的定量预测方法。接着讨论了什么是战略成本决策,以及它与战术成本决策的区别,指出了战略成本决策是在战略成本预测的基础上,根据企业外部环境和内部条件的分析,在保证战略成本管理目标能够实现的各备选方案中,对运行成本较低的方案作出战略选择的过程。战略成本决策与战术成本决策的区别主要表现在服务对象不同、决策的内容不同、决策的方法不同、决策结果的影响力不同等方面。战略成本决策过程一般包括四个步骤,即建立决策目标、明确评价标准、选择评价方法和作出决策结果。本书最后对几种主要竞争战略的成本预测和决策问题进行了具体分析。

第六章战略成本计划与控制,主要研究了战略实施过程中的成本管理问题,即在既定的战略下如何有效地组织成本管理工作,确保战略的顺利实施和战略目标的实现。本章首先分析了什么是战略成本计划,以及它与战术成本计划的区别,指出了战略成本计划是企业为实现较长时期的成本改善目标,以成本决策结果为依据,对企业未来的成本管理目标和成本行动制定的行动规划,是未来成本活动的基本方向和衡量成本管理业绩的主要标准。战略成本计划与战术成本计划的区别主要表现在时间跨度不同、内容不同、准确度不同、约束力不同等方